

أثر تطوير طريقة الجمع لحساب التكلفة المستهدفة (TC) باستخدام المحاسبة عن الطاقة ومسببات الموارد بمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) : دراسة نظرية تطبيقية

الدكتور

هانيء محمد عزيز زكي الزهار

مدرس المحاسبة والمراجعة

كلية التجارة - جامعة دمياط

الأستاذ الدكتور

ياسر محمد عبدالعزيز سمرة

أستاذ ورئيس قسم المحاسبة

عميد كلية التجارة - جامعة دمياط

الباحث

كريم محمد رمضان السقعان

الباحث بقسم المحاسبة

كلية التجارة - جامعة دمياط

**ملخص:**

هدفت الدراسة الى التعرف على آلية وضع اطار مقترح للاستفادة من اعتماد المحاسبة عن استهلاك الموارد على مسببات الموارد والمحاسبة عن الطاقة في تطوير أسلوب قياس التكلفة المستهدفة من خلال التطبيق على أحدي الشركات الصناعية الموجودة في سوق الأعمال المصرية، وتوصلت الدراسة الى وجود فروق معنوية ذات دلالة احصائية تشير الى انخفاض التكلفة المستهدفة الناتجة من المدخل المقترح عن التكلفة المستهدفة في طريقة الطرح نتيجة التخلص من الموارد غير المستغلة واستبعادها من حساب التكلفة، وتوصلت الى نتائج معنوية تدل على وجود فروق معنوية ذات دلالة احصائية تشير الى انخفاض التكلفة المستهدفة الناتجة من المدخل المقترح عن التكلفة الفعلية التي تتكبدها المنشأة حالياً نتيجة التخلص من الموارد غير المستغلة واستبعادها من حساب التكلفة باستخدام اختبار T-test.

**Abstract:**

This study aims to present a proposed framework to benefit from resources drivers and accounting for capacity that are included in Resource Consumption Accounting (RCA) for developing the methods for measuring Target Cost by applying this proposed framework on the industrial firms in Egypt. The study revealed that a significant difference between the target cost from the proposed framework and the target cost from subtraction method, Because of disposing the unused capacity. In addition, the study revealed that a significant difference between the target cost from the

proposed framework and the target cost from add method, Because of disposing the unused capacity.

### مشكلة البحث:

ترتكز عملية تحديد مسببات التكلفة بمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد على استخدام نوعين من مسببات التكلفة وهما، مسببات التكلفة الخاصة بالموارد، والتي تعبر عن مقاييس الطاقة القصوى والمتاحة لكل مجمع من مجمعات الموارد، وتستخدم هذه المسببات في العديد من القرارات منها ادارة الموارد وكفاءة استغلال الموارد واحلال الموارد والاستثمار في التكنولوجيا الجديدة ومحاولة ايجاد أسواق جديدة للطاقة؛ والثاني مسببات التكلفة الخاصة بالأنشطة والعمليات: وهي تعبر عن مقياس التغيرات التي تحدث في الأنشطة والعمليات نتيجة للتعديلات التي يتم اجرائها في خصائص وتصميم المنتجات او تغيرات المزيج الإنتاجي والبيعي او حجم الدفعة الانتاجية.... الخ، ويرجع التركيز لمدخل المحاسبة عن الموارد المستهلكة على هذه المسببات لأهميتها في توضيح العلاقة بين الموارد المستهلكة داخل النشاط والتغيرات التي تحدث في هذه المنتجات (شاهين، 2010، ص:22).

كما أن اسلوب التكلفة المستهدفة ركز على جانبين؛ يتمثل الاول في الجانب التنظيمي والذي يتعلق بالتصميم التنظيمي والعمليات اللازمة لإدارة التكلفة المستهدفة، ويتمثل الثاني في الجانب الفني والذي يتعلق بأدوات دعم اسلوب التكلفة المستهدفة مثل هندسة القيمة، ولكنه يعاني من العديد من صعوبات التطبيق فيما يتعلق بأساليب قياس وتحديد الموارد المستهلكة والمحاسبة عن الطاقة (Yasukata, et al., 2013)، وتعتبر المحاسبة عن استهلاك الموارد منهج اساسي للمحاسبة الادارية الاستراتيجية يطبق على نحو دقيق مبادئ المحاسبة لتوفير معلومات يمكن استخدامها في تعظيم قيمة المنشأة، وتقدم علاجاً شاملاً لقصور نظم التكاليف التقليدية. ويوفر مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) علاقات سببية واضحة بين الموارد وبعضها البعض داخل المنشأة، وتكاليف يمكن نسبتها للمنتجات او الخدمات النهائية ولكنها ليست التكاليف الكلية، كما توفر رؤية واضحة عن ادارة طاقة الموارد وتكاليف الطاقة المستغلة وغير المستغلة (الغروري، 2008، ص 347 – 366).

ومن ناحية أخرى فإن مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد هو منهج يسمح بتكامل طرق ادارة التكلفة التي غالبا ما يتم تطبيقها بصورة منفردة وتستخدم منهج شامل لنظم معلومات المحاسبة الادارية، إلا أنه يواجه العديد من التحديات التي تتمثل في تقييم هدف التكلفة، دعم اتخاذ القرارات، الرقابة السلوكية، ورقابة التكلفة (الغروري، 2008، ص 350).

وتأسيساً على ذلك، يمكن للباحث تجسيد مشكلة الدراسة في محاولة التعرف على مدى امكانية وضع إطار مقترح لتطوير أسلوب قياس التكلفة المستهدفة باستخدام المحاسبة عن استهلاك الموارد، من خلال ابراز دور مسببات التكلفة في قياس تكلفة الطاقة غير المستغلة، والى أي مدى تختلف النتائج التي يقدمها الاطار المقترح عن نتائج الطرق الأخرى لقياس التكلفة المستهدفة دون تطوير؟

## أهداف البحث:

يتمثل الهدف العام للدراسة في التعرف على وضع اطار مقترح للاستفادة من اعتماد المحاسبة عن استهلاك الموارد على مسببات الموارد والمحاسبة عن الطاقة في تطوير أسلوب قياس التكلفة المستهدفة من خلال التطبيق على إحدى الشركات الصناعية الموجودة في سوق الأعمال المصرية، ويمكن للباحث تحقيق الهدف العام للدراسة من خلال الأهداف الفرعية التالية:

- التعرف على طرق قياس التكلفة المستهدفة من خلال تحليل فلسفة أسلوب التكلفة المستهدفة.
- دراسة وتحليل طبيعة المحاسبة عن استهلاك الموارد وآليات تطبيقها في المنشآت الصناعية المختلفة ودورها في تحليل العلاقة بين الموارد وتكلفة المنتج من خلال استخدام مسببات تكلفة الموارد والمحاسبة عن الطاقة.
- دراسة وتحليل العلاقة بين التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن استهلاك الموارد لأغراض تطوير أسلوب قياس التكلفة المستهدفة باستخدام مسببات الموارد والمحاسبة عن الطاقة بأسلوب المحاسبة عن استهلاك الموارد.
- تطبيق الدراسة على إحدى الشركات الصناعية العاملة في بيئة المحاسبة المصرية.

## فروض البحث:

يفتقر أسلوب التكلفة المستهدفة الى تحليل التكلفة والعلاقات التشابكية بين الموارد، وتتميز المحاسبة عن استهلاك الموارد في ذلك، مما يدفع الباحث الى محاولة تطوير أسلوب قياس التكلفة المستهدفة باستخدام المحاسبة عن الموارد المستهلكة وتطبيقه على احد المنشآت الصناعية في البيئة المصرية ودراسة مدى اختلاف النتائج التي يقدمها عن نتائج أسلوب التكلفة المستهدفة منفرداً دون تطوير، وهو ما يؤدي الى صياغة الفروض الإحصائية للدراسة على النحو التالي:

**الفرض الأول:** "لا توجد فروق جوهرية ذات دلالة احصائية بين قياس التكلفة المستهدفة في ظل المدخل المقترح وقياس التكلفة المستهدفة باستخدام طريقة الطرح".

ونظراً لإمكانية تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة باستخدام طريقة الجمع في المنشأة محل الدراسة، فهل يختلف رقم التكلفة المستهدفة الناتج من تطبيق المدخل المقترح اختلافاً جوهرياً يبين مدى منفعة المدخل المقترح للدراسة، وهو ما يدفع الباحث الى صياغة الفرض الاحصائي الثاني للدراسة على النحو التالي:

**الفرض الثاني:** " لا توجد فروق جوهرية ذات دلالة احصائية بين قياس التكلفة المستهدفة في ظل المدخل المقترح وقياس التكلفة المستهدفة باستخدام طريقة الجمع".

## أهمية البحث:

من الناحية العلمية فان الدراسة الحالية تحاول تقديم اطار مقترح للتعرف على آليات تطوير أساليب قياس التكلفة المستهدفة بالاعتماد على مسببات الموارد والمحاسبة عن الطاقة بأسلوب المحاسبة عن استهلاك الموارد، ودراسة مدى الاختلاف بين النتائج التي يقدمها الاطار المقترح للدراسة والنتائج التي تقدمها الأساليب الأخرى لقياس التكلفة المستهدفة، وهو ما قد يساهم في تطوير نظرة الكتاب والباحثين الى أسلوب التكلفة المستهدفة.

ومن الناحية العملية يمكن أن تسهم نتائج الاطار المقترح لتطوير أسلوب قياس التكلفة المستهدفة باستخدام مسببات الموارد والمحاسبة عن الطاقة بأسلوب المحاسبة عن استهلاك الموارد في تطوير أداء المنشآت الصناعية في بيئة المحاسبة المصرية.

### خطة البحث:

#### ويمكن تناولها من خلال الموضوعات الرئيسية التالية:

- أولاً : قياس الطاقة غير المستغلة باستخدام المحاسبة عن استهلاك الموارد.
- ثانياً : تحليل العلاقة بين التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن استهلاك الموارد.
- ثالثاً : اطار مقترح لتطوير طريقة الجمع لقياس التكلفة المستهدفة باستخدام المحاسبة عن استهلاك الموارد.
- رابعاً : الدراسة التطبيقية.
- خامساً : نتائج اختبارات الفروض .

#### أولاً: قياس الطاقة غير المستغلة باستخدام المحاسبة عن استهلاك الموارد.

يمكن استخدام مجموعة من الخطوات لتطبيق المحاسبة عن الموارد المستهلكة لتخصيص التكاليف غير المباشرة في المنشآت الصناعية وقياس الطاقة غير المستغلة، وتتمثل أهم هذه الخطوات في(Yilmaz, 2017, P. 132):

- (1) الحصر الكمي لكافة أنواع الموارد المملوكة لدى المنشأة (من أفراد – آلات – مباني ..... ) على اعتبار أنها استثمارات متاحة تملكها المنشأة من أجل الحصول على طاقات التشغيل كخطوة أولى لبناء مجمعات الموارد، ثم تبويب هذه الموارد وفقاً للنظرة التقليدية: موارد المواد الخام، موارد التحويل، موارد التشغيل كخطوة ثانية، ثم تقييم كل مورد من تلك الموارد مما يؤدي الى بناء مجمعات تكلفة الموارد، حيث يتم تقسيم التكاليف غير المباشرة الى عناصر تكاليف ثابتة وعناصر تكاليف متغيرة.
- (2) بناء خريطة تنظيمية للموارد والتي تفيد في ربط وتخصيص الموارد المتاحة بالعمليات التشغيلية عن طريق مسببات الموارد مما يسهل معه تحديد موقع وكمية وتكلفة كل مورد مستغل داخل المنشأة وأيضاً تحديد كل مورد غير مستغل (موارد عاطلة أو فائضة).
- (3) تجميع كافة العمليات التشغيلية في شكل أنشطة عن طريق تجميع الأعمال المتشابهة ضمن نشاط واحد، وقد يضم النشاط الواحد أكثر من عملية تشغيلية.
- (4) قياس تكلفة الموارد المستغلة داخل كل نشاط لتخصيص التكاليف وتحميلها على المنتجات على أساس مرحلتين:

- المرحلة الأولى: تخصيص تكلفة الموارد على الأنشطة طبقاً لمفهوم "الأنشطة تستهلك الموارد" وعليه فإن أي نشاط لا يستهلك مورداً من هذه الموارد لا يجب تحميله بأي نصيب من تكاليف هذه الموارد.

- المرحلة الثانية: تحميل تكاليف الأنشطة على المنتجات تبعاً لمدى استهلاك هذه المنتجات للأنشطة وذلك باستخدام العدد المناسب من مسببات التكلفة وفقاً للتسلسل الهرمي للأنشطة، وهو ما يمكن تحقيقه من خلال الخطوات التالية:

- استخراج نصيب الوحدة المنتجة من تكلفة النشاط عن طريق توزيع التكاليف الثابتة على الخطوط أو المراكز الانتاجية، أما التكاليف المتغيرة فيتم استخراج معدلات تحميل لها وذلك لكل مركز تكلفة.

- استخراج التكلفة الاجمالية لخطوط الانتاج أو المراكز الانتاجية من تكلفة كل نشاط على حدة وفقا لمسببات الأنشطة الفعلية المستنفدة لكل خط انتاجي.

(5) تمييز الموارد العاطلة في مجتمعات الموارد حيث أنها تكلفة الموارد التي لم يتم توزيعها لعدم استفادة الأنشطة منها، وبالتالي تتم المقارنة بين التكلفة الدفترية المسجلة للموارد المتاحة والتكلفة الفعلية المستنفدة على الأنشطة وفقا لمسببات الموارد الفعلية، وذلك بهدف الوصول الى كمية الموارد العاطلة وتكلفتها في مجتمعات الموارد المتاحة وهو الهدف النهائي لمدخل المحاسبة عن الموارد المستهلكة.

وبذلك يتضح لدى الباحث مدى الاختلاف بين المداخل التقليدية لتخصيص التكلفة ومدخل المحاسبة عن الموارد المستهلكة، حيث أنه في ظل المداخل التقليدية للتكلفة على أساس (الحجم - النشاط)، يستند توزيع تكلفة الموارد على فرضية أنه يتم استخدام جميع الموارد المحددة في العمليات التشغيلية للمنشأة؛ وبالتالي توزيع تكلفة المورد على مجتمعات التكلفة بالكامل.

ويمكن أن تكون فرضية الاستغلال الكامل للطاقة صحيحة للموارد المادية مثل المواد، ولكنها قد لا تكون صحيحة للموارد غير الملموسة مثل خدمات تكنولوجيا المعلومات. حيث يعترف مدخل المحاسبة عن الموارد المستهلكة بإمكانية وجود موارد معطلة في المسار الطبيعي ولا يتم استخدامها بالكامل (Elhahat, 2016, P. 106).

وبالتالي، يتم توزيع تكاليف الموارد على مجمع التكلفة فقط عندما يتم استهلاكها فعلياً من جانب مجمع التكلفة، فالموارد التي لم تستخدم في العمليات التشغيلية (الموارد المعطلة) لا يتم الاعتراف بها. والتكاليف التي ترتبط بالموارد المعطلة لا يتم توزيعها على أي مجمع تكلفة، فيمثل تقدير الموارد المعطلة في مدخل المحاسبة عن الموارد المستهلكة رؤية مختلفة لطبيعة تكلفة المنتج. وبافتراض الاستغلال الكامل للموارد في العمليات، فإن المداخل التقليدية للتكاليف على أساس (الحجم - النشاط) تعترف بجميع تكاليف الموارد في المنشأة كتكاليف منتج (بمعنى أن تكلفة المنتجات تمثل جميع تكلفة الموارد بالمنشأة). وأي اختلاف بين تكاليف الموارد المتاحة وتكاليف الموارد الموزعة ينظر اليه كإحرف في عملية التوزيع وتتم التعديلات بالتبعية لاستبعاد هذا الانحراف (جرد، 2016، ص 80). كما يستند حساب تكاليف المنتج في مدخل المحاسبة عن الموارد المستهلكة على كميات الموارد المستهلكة في العمليات التشغيلية بدلاً من كميات الموارد المتاحة، حيث يتم معاملة تكاليف الموارد التي تدخل في الانتاج فعلاً (تكاليف الموارد المستهلكة في الانتاج) كتكاليف منتج في حين أنه يتم معاملة الموارد المعطلة كتكاليف زمنية.

## ثانياً: تحليل العلاقة بين التكلفة المستهدفة والمحاسبة عن استهلاك الموارد.

تتمثل المنهجية الأساسية لأسلوب التكلفة المستهدفة في: تحديد الأسعار المستهدفة وهي الأسعار التي تأخذ في الاعتبار ظروف السوق وأسعار المنافسين والتي يتقبلها المستهلك، ثم تحديد خصائص ومواصفات المنتج: أي تحديد متطلبات المنتج الجديد وتقدير التكلفة لكل نشاط للوصول الى التكلفة الاجمالية المقدره من وجهة نظر المنشأة، ثم تحديد هامش الربح المستهدف ويتم ذلك في ضوء اعتبارات عديدة منها حجم رأس المال المستثمر، ومعدلات توزيع الأسهم وغير ذلك، ثم تحديد التكلفة المستهدفة وتنتج عن طريق طرح هامش الربح المستهدف من الأسعار المستهدفة وتمثل أقصى تكلفة

تكون الإدارة مستعدة للإنتاج وفقاً لها مما يحقق العائد المستهدف ورضا العملاء. ومتابعة خفض التكاليف عند البدء بالإنتاج لا يجب اعتبار معايير التكلفة المحددة لكل نشاط ثابتة وملزمة بل يجب العمل خلال مرحلة الإنتاج على خفض التكلفة دون المساس بجودة المنتج (عبد الدايم، 2001، ص 379-423).

كما أن تحديد وتحقيق التكلفة المستهدفة للمنتج تتم خلال مرحلة تطوير وتصميم المنتج وقبل البدء في تصنيعه ثم يتم متابعة إجراء التحسين المستمر خلال المراحل التالية من دورة حياة المنتج وبعد الدخول في مرحلة الإنتاج، وعليه تنقسم المراحل الأساسية لإدارة التكلفة المستهدفة إلى (صالح، 2009 ص 68):

- تحديد التكلفة المستهدفة للمنتج من خلال تحليل سوقي، حيث تبدأ عملية تحديد التكلفة المستهدفة من خلال بحث سوقي لمستوى جودة المنتج التي يمكن أن تجذب العملاء المتوقعين والسعر المتوقع الذي يمكن للمنتج في ظلّه أن يكون أكثر جاذبية للعملاء.
- تحليل التكلفة المستهدفة باستخدام هندسة القيمة والتي تعرف بأنها التقييم المنظم متعدد الاختصاصات والموجه نحو تحليل وظائف المشروع بغرض تحسين القيمة للعميل، ودعم عملية تخفيض التكلفة من خلال مرحلتَي تصميم وتطوير المنتج؛ ويعد تحليل هندسة القيمة الركيزة الأساسية لأسلوب التكلفة المستهدفة، وذلك لأن تحليل هندسة القيمة يركز أساساً على مراحل ما قبل الإنتاج وبصفة خاصة مرحلة تصميم المنتج.
- التحسين المستمر والخفض الدائم وهي تمثل المرحلة والخطوة الأخيرة في تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة، وذلك من خلال الاستمرار في إجراء التحسينات على المنتج ومراحل إنتاجه مما يؤدي إلى خفض التكلفة عما هو متوقع عند تصميم المنتج ويشير إلى قيمة الخفض في التكلفة الناتج من التحسين المستمر.

وفي هذا الصدد، هناك سيبان رئيسيان لتبني المنشآت أسلوب التكلفة المستهدفة؛ الأول: أن سعر البيع السوقي المتوقع يؤخذ كمعطى نتيجة لشدة المنافسة وكذلك المبلغ الذي يكون العميل على استعداد لدفعه مقابل ذلك المنتج، والثاني: هي نقطة حرجة وهي خاصة بطبيعة التكاليف الآن أنه تم إثبات أن حوالي 70-80% من تكلفة المنتج يتم الالتزام بها في مرحلة التصميم وبالتالي فإن الفرصة لخفض وإدارة التكلفة كبيرة قبل مرحلة الإنتاج وتكاد تنعدم عند بداية الإنتاج (Thomas & Taylor, 2000, PP.1-12).

وفي النهاية يتم النظر إلى الفلسفة من وراء تطبيق أسلوب التكلفة المستهدفة بأنها تحسين جودة المنتج وتخفيض التكلفة وبذلك تنتج المنشأة منتج قوي قادر على المنافسة في الأسواق، ومن ثم يتضح لدى الباحث أن أسلوب التكلفة المستهدفة يعتبر أسلوب ذو طبيعة خاصة يختلف من ناحية الأسلوب والهدف عن الأنظمة التكاليفية التقليدية.

كما أن مدخل المحاسبة عن الموارد المستهلكة يوفر فهم الآثار المترتبة للموارد على الأنواع المختلفة للأصول والعمليات قبل شرائها أو تنفيذها؛ وبعبارة أخرى يمكن لمدخل المحاسبة عن الموارد المستهلكة توفير نفس المستوى من التحليل والاهتمام برقابة التكاليف المستقبلية، عند نقطة التصميم التي ثبت أن لها فائدة قيمة في إدارة التكلفة المستهدفة حيث يمكن لمدخل المحاسبة عن الموارد المستهلكة زيادة الاهتمام بحقيقة أن تكاليف عملية التصميم تمثل نحو 70-80% من التكاليف طويلة الأجل، وبنفس الطريقة يحدد تصميم المنتج هيكل تكلفة المنتج (McNair, 2007, P. 17).

كما أن مدخل المحاسبة عن الموارد المستهلكة يوفر بجانب مدخل التكلفة المستهدفة التوجه الاستراتيجي لإدارة التكاليف الاستراتيجية، حيث يتعمق التحليل الاستراتيجي على المستوى الجزئي باستخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد مع مزيج من العمليات الإنتاجية، حيث توفر التكلفة المستهدفة فكرة الرقابة على تكلفة الإنتاج كذلك يوفر مدخل المحاسبة عن الموارد المستهلكة تتبعاً لسبب التكلفة، بالإضافة إلى الكفاءة من قبل إدارة التكلفة الاستراتيجية (Liping, 2010, PP. 374-377).

وبذلك يرى الباحث إمكانية التحول من التوجه بالأهداف المالية إلى التوجه باحتياجات العملاء؛ ومع ذلك إذا كان من الضروري توفير معلومات تكلفة شاملة، والتمييز بين العمليات التي تضيف قيمة والعمليات التي لا تضيف قيمة، لذلك فإنه يجب استخدام مدخل المحاسبة عن الموارد المستهلكة. ونظراً لأن التكلفة المستهدفة تهتم بالتكاليف أثناء مرحلة التصميم والتطوير أي قبل حدوث التكلفة، أو هي تكلفة مستقبلية يحددها العميل إذ تبدأ بتحديد سعر البيع الذي يرغب العميل من واقع السوق، ثم تحدد المنشأة الربح الذي تأمل به، وعلى هذا الأساس تتحدد التكلفة المستهدفة ومن ثم يبدأ دور المنشأة في محاولة النزول بالتكلفة الفعلية الحالية إلى التكلفة المستهدفة المستقبلية المحددة من قبل العميل مستخدماً أدوات إدارة التكلفة، وهنا ينأى دور مدخل المحاسبة عن الموارد المستهلكة كأداة لإدارة التكلفة تهتم برقابة التكاليف المستقبلية عند نقطة التصميم التي ثبت أن لها فائدة قيمة في إدارة التكلفة المستهدفة.

وتأسيساً على ذلك، يرى الباحث أن تطوير أسلوب قياس التكلفة المستهدفة سيعتمد في المقام الأول على استخدام مسببات التكلفة التي تعتمد عليها نظم المحاسبة عن الموارد المستهلكة لأغراض تحليل علاقة السبب بالنتيجة بين التكلفة والمنتج، ثم استخدام أبعاد المحاسبة عن الطاقة التي يستند إليها أسلوب المحاسبة عن الموارد المستهلكة لربط أسلوب قياس التكلفة المستهدفة بفعالية مقاييس الكفاءة الداخلية التي تعتمد على مفاهيم الطاقة التي تربط بين الوظائف المختلفة للمنتج والعلاقات مع البيئة الخارجية.

### ثالثاً: إطار مقترح لتطوير طريقة الجمع لقياس التكلفة المستهدفة باستخدام المحاسبة عن استهلاك الموارد.

تعد أهم الانتقادات التي وجهت لطريقة الجمع لحساب التكلفة المستهدفة هو عدم قدرتها على تحقيق الربط بين السعر والطاقة الوظيفية للمنتج، وتتمثل الطاقة الوظيفية للمنتج في كم الموارد المستهلكة على كل وظيفة من وظائف المنتج ومدى فعالية هذه الموارد في تحقيق الوظيفة المطلوبة بأقصى كفاءة ممكنة، وبالتالي يعتمد الربط المثالي بين السعر والطاقة الوظيفية للمنتج في مدى التناسب بين حجم الموارد المستهلكة لتحقيق الوظيفة ومدى الكفاءة النسبية المتحصل عليها من وجود تلك الوظيفة بالمنتج، وبالتالي فإن استهلاك موارد زائدة لا يمكنها إضافة قيمة للوظيفة ولا يمكنها إضافة قيمة للمنتج تعتبر موارد ضائعة، كما أن إبقاء مجموعة من الموارد التي لا يمكنها الدخول لإضافة قيمة للوظيفة الموجودة بالمنتج وفي نفس الوقت لا يمكن استبعادها سيؤدي إلى اعتبارها موارد عاطلة (Zborovska, 2017, PP. 199-203).

وبالتالي، يصبح الاعتماد على طريقة الجمع لحساب التكلفة المستهدفة أحد الطرق التي لا يمكنها تحليل العلاقة بين الموارد المستهلكة والكفاءة الممكن الحصول عليها من أداء وظائف المنتج، وفي نفس الوقت يمكن تحليل تكلفة الموارد والمحاسبة عن الطاقة بشكل تفصيلي من خلال استخدام المحاسبة عن الموارد المستهلكة، فهل يمكن للباحث الاعتماد على هذا الجزء من مدخل المحاسبة عن الموارد المستهلكة لتطوير طريقة الجمع لحساب التكلفة المستهدفة؟

وتكمن اجابة السؤال في أن تحديد تكاليف الموارد المستنفدة في أداء أنشطة المنشأة، وقياس درجة كفاءة وفعالية أداء تلك الأنشطة، وتحديد وتقييم الأنشطة الجديدة يمكن أن يؤدي إلى تحسين الأداء المستقبلي للمنشأة، مع مراعاة التغير التكنولوجي المستمر (Yilmaz, 2017, PP. 131 – 140)، وبالتالي فإن استخدام المحاسبة عن الطاقة في ضوء متطلبات أسلوب المحاسبة عن الموارد المستهلكة لتطوير طريقة الجمع سيساهم في تحديد الإمكانيات الداخلية التي تعتبر حاسمة لنجاح المنشأة في مجال تنافسي معين حيث يعتمد تحديد العوامل الداخلية الإستراتيجية على تحليل المجالات الوظيفية للمنشأة، باستخدام مدخل تحليل سلسلة القيمة، وتشير كلمة سلسلة إلى ترابط مجموعة الأنشطة المستقلة المؤداة داخل المنشأة - والمحقة للقيمة - والتي تبدأ من مصادر الحصول على المواد الخام الأساسية وتنتهي بتسليم المنتج إلى أيدي المستخدم . وتقاس القيمة بإجمالي ما يدفعه المشترون مقابل الحصول على المنتج ، ومن ثم فإن المنشأة تحقق ربحاً إذا كانت القيمة تزيد عن تكلفة حلقات سلسلة القيمة ، ولكي تحقق المنشأة ميزة تنافسية فإنه من الضروري أداء تلك الأنشطة بتكلفة أقل من منافسيها (إستراتيجية زيادة التكلفة) ، أو أدائها بطريقة تميز المنتج عن منتجات المنافسين (إستراتيجية التميز) (Elshahat, 2016, P. 103-125).

ومن هنا يستنتج الباحث امكانية تطوير طريقة الجمع لحساب التكلفة المستهدفة باستخدام المحاسبة عن الطاقة ومسببات الموارد بأسلوب المحاسبة عن الموارد المستهلكة من خلال إعادة تبويب أنشطة المنشأة وفقاً لتصنيف سلسلة القيمة، وتحديد الموارد المستخدمة في أداء كل نشاط منها ، ثم تحديد الأهمية النسبية لأنشطة سلسلة القيمة وفق إستهلاكها لموارد المنشأة ، وتحليل كل نشاط لتحديد كم الموارد اللازم استهلاكها لأداء الأنشطة، وبعد ذلك يتم تحديد حجم الموارد المعطلة أو الموارد الضائعة في الانتاج ودراسة امكانية استغلالها أو استبعادها . ويحتاج تطوير طريقة الجمع لحساب التكلفة المستهدفة ضرورة الاعتماد على مجموعة من الآليات التي تساعد على التخلص من الموارد المعطلة وغير المستغلة لأغراض ترشيد التكلفة، وتتمثل أهم هذه الآليات في (Elmaci, 2014, PP. 1-7):

- آليات ادارية: وتتمثل تلك الآليات في مجموعة الأساليب الادارية التي تتعلق بالمشتريات للموارد المادية الملموسة مثل المواد وكذلك السياسات التخزينية المختلفة لتلك الموارد، ومحاولة الاعتماد على هذه الآليات لتخفيض حجم الموارد والوصول الى المستوى المرغوب من الموارد المستغلة
  - آليات فنية: وتتعلق هذه الآليات بالموارد غير الملموسة مثل عمليات تشغيل التقنيات الفنية بالمنظمة، وهنا يتم الاعتماد على هذه الآليات في تطوير عملية الانتاج لأغراض تقليل الهدر في الموارد غير الملموسة وتخفيض التكلفة.
- واستناداً الى ذلك، يمكن للباحث عرض الخطوات الأساسية للمدخل المقترح لأغراض تطوير القياس التكاليفي لأسلوب التكلفة المستهدفة باستخدام طريقة الجمع على النحو التالي:
1. دراسة السوق وتحليل المنافسين ومعرفة متطلبات العملاء.
  2. طرح عدة تصورات محتملة لتصميم المنتج من عدة زوايا بدعم هندسي محاسبي اعتماداً على قاعدة معلومات تشمل خصائص ووظائف المنتج الممكنة لتلبية متطلبات العملاء والتكلفة المقابلة لكل وظيفة.
  3. تحديد الموارد المتاحة للمنشأة وتحديد الاحتياجات المتوقعة منها وتجميعها في مجتمعات موارد متجانسة.



4. تحديد مخرجات الموارد في شكل كمي يمكن قياسه (ساعات عمل، عدد كيلو وات، .....)
5. تحديد الطاقة العاطلة ومن ثم استبعادها أو استغلالها.
6. تحديد العلاقات التشابكية المتداخلة بين مجموعات الموارد بعضها البعض للتعرف على مدى استفادة كل مورد من الموارد الأخرى، وتحديد مجموعات الموارد التي ستفيد وحدات التكلفة (الأنشطة، العمليات، المنتجات، العملاء.....) بصورة مباشرة.
7. تحليل تصميم المنتج الى مجموعة من الأنشطة المستهدفة في ضوء التصورات المحتملة لتصميم المنتج.
8. تحديد تكلفة كل مجمع موارد وتخصيصها على مجموعات الأنشطة المستهدفة للمنتج.
9. تحديد نسبة استفادة الأنشطة المستهدفة من مجموعات الموارد
10. تحديد مسيبيات تكلفة مجموعات الأنشطة لتخصيص تكلفتها على المنتج للوصول الى التكلفة المستهدفة من خلال استخراج معدلات التحميل عن طريق قسمة تكاليف النشاط المتوقعة على الاستخدام المخطط
11. تحديد تكلفة وحدة المنتج.

#### رابعاً: الدراسة التطبيقية:

تأسست الشركة محل الدراسة عام (1997). وهي شركة متخصصة في مجال صناعات الأثاث الفندقية، وتمتلك خبرة واسعة ومترجمة من خلال كوادرها التي تدرجت داخل وخارج مصر مع مجموعة من الشركات العالمية المتخصصة في مجال تصنيع الأثاث الفندقية، واستخدام الأجهزة الالكترونية المتطورة في التصنيع بهذا المجال.

وتعاني الشركة محل الدراسة من العديد من الضغوط التي يتمثل أهمها في: ارتفاع تكلفة شراء الموارد، قلة الكوادر المهنية المدربة، صعوبة حساب تكلفة المنتجات لعدم وجود فريق مدرب لذلك، بالإضافة الى اهتمام الشركة بالسوق الخارجي مما يفرض عليها العديد من القيود بمواصفات الجودة المطلوبة.

ويتجاوز حجم رأس مال هذه الشركة مبلغ 100 مليون جنية في نهاية السنة المالية المنتهية لعام 2017، وتعتمد صناعة الأثاث الفندقية بالشركة محل الدراسة على مجموعة من الأنشطة الصناعية المتعددة والتي تستهلك موارد الشركة بشكل عشوائي، وتعد أهم هذه الأنشطة هي: فرز الخامات، والتبخير، والتحديد والتقطيع، والكبس، والتسليك، والتفقيص، .....، وما شابه ذلك.

ونظراً لتعدد هذه الأنشطة وتشابكها بشكل عشوائي تفقد الشركة سيطرتها على الرقابة بشكل كامل على الموارد حيث أن المورد الواحد يمكن أن يقدم قيمة لكل نشاط من الأنشطة التصنيعية المختلفة، وبالتالي يستفاد النشاط الواحد من أكثر من مورد من الموارد المختلفة للشركة، ولذلك اعتبرها الباحث بيئة خصبة لتطبيق الاطار المقترح لتطوير أسلوب قياس التكلفة المستهدفة.

وقد قام الباحث باجراء عدة مقابلات مع مجلس ادارة الشركة للتعرف على دائرة التصنيع وسير الأنشطة ومدى قدرة الشركة على الرقابة على الموارد، وفي اطار هذه المقابلات تم اقناع مجلس الادارة على محاولة تطبيق الاطار المقترح للباحث، وجدير بالذكر أنه تم إخطار المديرين والمسؤولين في الإدارات والأقسام المختلفة بضرورة التعاون مع الباحث فيما يتعلق

بتصميم المنتجات وحساب تكلفتها ومواصفات الجودة المطلوبة من قبل العملاء وغير ذلك من بيانات لازمة لإتمام الدراسة التطبيقية.

وتأسيساً على العرض السابق لطبيعة صناعة الأثاث الفندقية في مصر، وبيئة الشركة محل الدراسة يمكن للباحث تحديد أهم مبررات اختيار الشركة محل الدراسة تتمثل في:

أولاً: ضغوط السوق العالمي على جودة ومواصفات تصميم المنتج المطلوبة من الشركة محل الدراسة وبالتالي تعدد البدائل المختلفة للتصميم وهو ما يتفق مع الأهداف المرجو تحقيقها من تطبيق الاطار المقترح للدراسة.

ثانياً: احتياج الشركة الى قدر عالي من الموارد في ظل تعقد وتشابك الأنشطة التصنيعية بالشركة مما يفقد الشركة سيطرتها على رقابة الموارد المتاحة بالشركة وهو ما يتفق مع الأهداف المرجو تحقيقها من تطبيق الاطار المقترح للدراسة.

ثالثاً: عدم استناد الشركة الى أسس موضوعية في حساب تكلفة المنتجات وانما تكتفي فقط بتقديرات تكاليفية تقليدية لا ترقى لأن تكون نظاماً تكاليفياً يحقق الترشيد الذي تهدف اليه الشركة.

#### خامساً: نتائج اختبارات الفروض:

لأغراض تقييم المدخل المقترح لقياس التكلفة المستهدفة باستخدام المحاسبة عن استهلاك الموارد يمكن للباحث التحقق من مدى وجود فروق جوهرية بين أرقام التكلفة المستهدفة التي تم التوصل اليها من خلال المدخل المقترح، وأرقام التكلفة المستهدفة باستخدام طريقتنا الطرح والجمع التقليدية والتي تستخدمها المنشأة محل الدراسة في بعض الأحيان، حيث يمكن للباحث صياغة الفرض الاحصائي العدم الأول للدراسة على النحو التالي:

"لا توجد فروق جوهرية ذات دلالة احصائية بين قياس التكلفة المستهدفة في ظل المدخل المقترح والتكلفة المستهدفة باستخدام طريقة الطرح التقليدية".

ولأغراض التحقق من صحة الفرض الاحصائي من عدمه يمكن للباحث اختبار الفروق الجوهرية بين الرقمين للعينة من المنتجات محل الدراسة باستخدام اختبار الفروق الجوهرية T test -، ويمكن للباحث توضيح نتائج اختبار المؤشر الإحصائي T-test كما هي في مخرجات التشغيل الالكتروني من خلال الجدول التالي:

#### جدول رقم (1): اختبار العينات المقارنة بين التكلفة المستهدفة للمدخل المقترح (X2) والتكلفة المستهدفة باستخدام طريقة الطرح (X1)

Variables	Obs	Mean	Std. Err.	Std. Dev.	[ %95 Conf. Interval]
-----------	-----	------	-----------	-----------	-----------------------

					Lower	Upper
X1	64	2891.781	322.8156	2582.525	2246.686	3536.877
X2	64	2848.052	317.9525	2543.62	2212.674	3483.429
diff	64	43.72969	4.863658	38.90926	34.01045	53.44893
mean(diff) = mean(X1 - X2)				t = 8.9911		
Ho: mean(diff) = 0				degrees of freedom = 63		
Ha: mean(diff) < 0		Ha: mean(diff) != 0		Ha: mean(diff) > 0		
Pr(T < t) = 1.0000		Pr( T  >  t ) = 0.0000		Pr(T > t) = 0.0000		

يتضح من التحليل الإحصائي بالجدول السابق أن قيمة (T) المحسوبة تعادل 8.911 بينما قيمة (T) الجدولية تعادل 2.571 مما يعني قبول الفرض البديل ورفض الفرض العدم، في ذلك دلالة على وجود اختلافات جوهرية بين التكلفة المستهدفة في ظل المدخل المقترح (X2) والتكلفة المستهدفة باستخدام طريقة الطرح (X1)، بالإضافة الى ذلك، قد يساهم توظيف المدخل المقترح لحساب التكلفة المستهدفة باستخدام المحاسبة عن الموارد المستهلكة في زيادة مستوى استغلال الطاقة بالمنشأة محل الدراسة وكذلك قد يساهم في ترشيد التكلفة، وحتى يمكن التحقق من ذلك يمكن للباحث صياغة الفرض الاحصائي العدم الثاني للدراسة على النحو التالي:

"لا توجد فروق جوهرية ذات دلالة احصائية بين قياس التكلفة المستهدفة في ظل المدخل المقترح وقياس التكلفة المستهدفة باستخدام طريقة الجمع".

ولأغراض التحقق من صحة الفرض الاحصائي من عدمه يمكن للباحث اختبار الفروق الجوهرية بين الرقمين للعينة من المنتجات محل الدراسة باستخدام اختبار الفروق الجوهرية - T test، ويمكن للباحث توضيح نتائج اختبار المؤشر الإحصائي T-test كما هي في مخرجات التشغيل الالكتروني من خلال الجدول التالي:

**جدول رقم (2): اختبار العينات المقارنة بين التكلفة المستهدفة للمدخل المقترح (X2) والتكلفة المستهدفة باستخدام طريقة الجمع (X3)**

Variables	Obs	Mean	Std. Err.	Std. Dev.	[ %95 Conf. Interval]	
					Lower	Upper
X3	64	2848.094	317.9565	2543.652	2212.708	3483.479
X2	64	2944.594	328.7208	2629.766	2287.698	3601.49
diff	64	-96.5	10.76444	86.11556	-118.011	-74.98897
mean(diff) = mean(X3 - X2)				t = -8.9647		
Ho: mean(diff) = 0				degrees of freedom = 63		
Ha: mean(diff) < 0		Ha: mean(diff) != 0		Ha: mean(diff) > 0		
Pr(T < t) = 1.0000		Pr( T  >  t ) = 0.0000		Pr(T > t) = 0.0000		

يتضح من التحليل الإحصائي بالجدول السابق أن قيمة (T) المحسوبة تعادل -8.9647 بينما قيمة (T) الجدولية تعادل 2.571 مما يعني قبول الفرض البديل ورفض الفرض العدم، في ذلك دلالة على وجود اختلافات جوهرية بين التكلفة المستهدفة في ظل المدخل المقترح (X2) والتكلفة المستهدفة باستخدام طريقة الجمع (X3).

ويخلص الباحث من خلال النتائج الفرعية للفروض الاحصائية لدراسة الى قبول الفرض البديل الرئيسي للدراسة ورفض الفرض العدم، أي أنه توجد فروق احصائية ذات دلالة احصائية بين قياس التكلفة المستهدفة في ظل المدخل المقترح وقياس التكلفة المستهدفة باستخدام الطرق التقليدية.

### ويخلص الباحث من خلال العرض السابق للدراسة التطبيقية الى النتائج التالية:

1- استطاع المدخل المقترح أن يلقي الضوء على تكلفة الطاقة غير المستغلة بالمنشأة محل الدراسة والبالغة 2,209,965 جنية والتي يمكن للمنشأة محل الدراسة استغلالها أو استبعادها.

2- رسم المدخل المقترح حدود ومعالم العلاقات التشابكية بين الموارد المختلفة بالمنشأة محل الدراسة ومدى التعقد في العلاقات بين هذه الموارد، وآلية الاستفادة من هذه العلاقات التشابكية في توفير الموارد.

3- حدد المدخل المقترح للدراسة الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنتج واستبعادها بالشكل الذي استطاع توفير تكلفة في كافة مجموعات الموارد حيث انخفضت التكلفة في ظل المدخل المقترح في مجمع موارد الخشب من 29275158 الى 28175460 جنية، وفي مجمع موارد المسامير والغراء من 1774252 الى 1398100 جنية، وفي مجمع موارد الدهان من 3992067 الى 3613000 جنية، وفي مجمع الموارد البشرية من 3548504 الى 3246878 جنية، وفي مجمع موارد الآلات من 5766319 الى 5712897 جنية.

4- أوضحت نتائج تشغيل الاختبار الاحصائي T-test للتعرف على الفروق الجوهرية بين التكلفة المستهدفة الناتجة من المدخل المقترح والتكلفة المستهدفة باستخدام طريقة الطرح نتائج معنوية تدل على وجود فروق معنوية ذات دلالة احصائية تشير الى انخفاض التكلفة المستهدفة الناتجة من المدخل المقترح عن التكلفة المستهدفة في طريقة الطرح نتيجة التخلص من الموارد غير المستغلة واستبعادها من حساب التكلفة.

5- أوضحت نتائج تشغيل الاختبار الاحصائي T-test للتعرف على الفروق الجوهرية بين التكلفة المستهدفة الناتجة من المدخل المقترح والتكلفة الفعلية التي تتكبدها المنشأة حالياً نتائج معنوية تدل على وجود فروق معنوية ذات دلالة احصائية تشير الى انخفاض التكلفة المستهدفة الناتجة من المدخل المقترح عن الفعلية التي تتكبدها المنشأة حالياً نتيجة التخلص من الموارد غير المستغلة واستبعادها من حساب التكلفة.

6- تشير النتائج التي توصلت اليها الدراسة الى أهمية الإبقاء على أسلوب التكلفة المستهدفة مع تطويره بالأساليب الأخرى من ادوات ادارة التكلفة وهو ما يتفق مع دراسات (Daneci, Coca, 2017; Toma, 2015; Maria, 2012) نظراً لقدرة هذا الأسلوب على الجمع بين البعد السوقي للاستراتيجيات التنافسية المختلفة والقدرات والامكانيات الداخلية للشركة.

7- تشير نتائج الدراسة الى أهمية الاستناد الى أسلوب المحاسبة عن الموارد المستهلكة لقدرته على تحليل التكلفة وتخطيط موارد المنشأة وهو ما يتفق مع دراسات (Cardinaels, et al., 2008; Aghayi, 2017; Yilmaz, et al., 2017)

8- وتشير النتائج التي توصلت اليها الدراسة الى أن تطوير طريقة الجمع لأسلوب التكلفة المستهدفة باستخدام تخطيط موارد المنشأة من خلال اسلوب المحاسبة عن الموارد المستهلكة يؤدي الى زيادة فعالية أسلوب التكلفة المستهدفة وهو ما يتعارض مع

دراسات (Navissi&Sridharan, 2017; Alexandra, 2017; Alpenberg, 2016; Dimi, 2015) أشارت الى أن أسلوب التكلفة المستهدفة أضحى مجرد نظام فلسفي لا يرقى على نظام التكلفة المعيارية، ويتفق مع دراسات (Cardinaels, et al., 2008; Aghayi, 2017; Yilmaz, et al., 2017) التي أشارت الى أهمية تخطيط موارد المنشأة باستخدام المحاسبة عن استهلاك الموارد في اطار التوجه السوقي.

## التوصيات:

في ضوء الاستنتاج العام للدراسة بشأن الفروق الجوهرية بين قياس التكلفة المستهدفة (TC) المطورة باستخدام المحاسبة عن الموارد المستهلكة (RCA) وبين قياسها بالطرق التقليدية، يوصي الباحث بما يلي:

- 1- يجب على الكتاب والباحثين والهيئات المهنية والأكاديمية تطوير أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) بما يتناسب مع أدوات ادارة التكلفة الأخرى بدلاً من الاستغناء عنه واعتباره مجرد حلقة تطور لحظية لنظم التكاليف، نظراً لأن أسلوب التكلفة المستهدفة (TC) – وتحديداً باستخدام طريقة الجمع – يُمكن ادارة المنشأة من التركيز على كلا الجانبين: الامكانيات والقدرات الداخلية للشركة، والبعد الاستراتيجي للمزايا التنافسية السوقية للشركة والشركات المنافسة.
- 2- ضرورة استمرار محاولات تطوير الأنظمة التكاليفية وعدم التعامل معها في اطار قالب جامد (بعيدا عن التطوير أو التغيير)، بل ويجب كذلك على كافة المنشآت الصناعية اختيار النظام التكاليفي الذي يتلائم مع طبيعتها وبيئتها عملها، وكذلك مستوى تطورها التكنولوجي، وبالتالي لا يمكن اعتبار أنظمة التكاليف مهما كانت درجة تطورها صيغة موحدة لكافة الشركات في كافة المجالات.
- 3- التوسع من جانب المحاسبين في استخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) بما يساعد على توفير بيانات هامة عن الموارد المستهلكة، وسيؤدي الى توفير حلول سريعة تساعد المنشأة على تحقيق الميزة التنافسية.
- 4- ضرورة توجيه المنشآت الاقتصادية الي استخدام الاطار المقترح لأنه يقوم بتحليل الموارد اللازمة لإنتاج المنتج المرغوب من قبل العملاء وفقا للتكلفة المستهدفة (TC)، ويساهم في تحديد الطاقة غير المستغلة بوضوح ومن ثم توجيهها للاستخدام مما يزيد من القدرة التنافسية للمنشآت الاقتصادية محلياً وعالمياً .
- 5- العمل علي تأصيل روح التعاون بين المنشآت الاقتصادية و الباحثين والمحاسبين وامدادهم بالبيانات اللازمة لعمل الأبحاث، وتوحيد الاهداف من أجل تحقيق النجاح السوقي المرغوب والعمل علي زيادة رضاء العملاء.

## المقترحات البحثية المستقبلية:

يقترح الباحث الموضوعات التالية لأبحاث مستقبلية في إطار ما تعرض له من بعض النقاط البحثية أثناء إعداد متن الدراسة وكأفكار مقترحة لعناوين أبحاث مستقبلية وهي:

- 1- دراسة تأثير مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) علي هامش الانجاز الكلي للوحدات الاقتصادية في مصر.

- 2- تطوير مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) لنظم تخطيط موارد المنشأة (ERP) بهدف الاستغلال الأمثل للموارد الكامنة بالوحدات الاقتصادية.
- 3- دراسة أثر استخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) علي خلق القيمة للأطراف ذات العلاقة بالوحدات الاقتصادية.
- 4- إجراء دراسة حول الصعوبات والمشاكل التي تحول دون تطبيق (RCA) في المنشآت الصناعية والخدمية.
- 5- إجراء دراسات حول استخدام مدخل محاسبة استهلاك الموارد (RCA) كأداة لإعداد الموازنات التخطيطية في جميع المنشآت، وفي عملية تحسين الأداء المالي للمنشآت.
- 6- عمل اطار مقترح لترشيد استغلال الطاقة الانتاجية باستخدام مدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد (RCA) بغرض دعم المركز التنافسي للوحدات الاقتصادية.

## قائمة المراجع

### أولاً: المراجع باللغة العربية:

- الغرورى، على مجدي سعد (2010)، المحاسبة عن استهلاك الموارد، المجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد 34، العدد 1.
- جرد، ميعاد عبد الكاظم (2016)، قياس الطاقة غير المستغلة في المداخل الحديثة لإدارة التكلفة – دراسة تطبيقية، رسالة ماجستير، كلية التجارة، جامعة المنصورة.

شاهين، محمد احمد (2010)، دراسة تحليلية لمدخل المحاسبة عن استهلاك الموارد كأحد المناهج المقترحة لتطوير أسلوب قياس التكلفة على أساس النشاط ، **المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة**، كلية التجارة، جامعة عين شمس، المجلد 12، العدد الرابع.

صالح، سمير أبو الفتوح، (2009)، **المحاسبة الادارية الاستراتيجية – النظم المعاصرة لدعم الادارة في عصر العولمة والمعرفة**، المكتبة العصرية، المنصورة.

عبدالدايم، صفاء (2001)، نحو اطار مقترح لإدارة التكلفة المستهدفة في بيئة التصنيع الحديثة، **مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، كلية التجارة، جامعة الاسكندرية، المجلد 38، العدد 2.

**ثانياً: المراجع باللغة الانجليزية:**

- Aghayi, Nazila, (2017), Cost efficiency measurement with fuzzy data in DEA, **Journal of Intelligent & Fuzzy Systems**, Vol. 32, Issue 1, PP.409-420.
- Alexandra, M. L., (2017), Considerations Concerning the Application of Target Costing Method in the Industry of Dairy Products, “Ovidius” University Annals, **Economic Sciences Series**, Volume XVII, Issue 1, PP.545-550.
- Alpenberg, J., Alku, J., Rashiti, J., Scarbrough, P., (2016), Target Costing in a Stage-Gate Design System, Asia – Pacific, **Management Accounting Journal**, Vol. 11, No. 1, PP. 24-58..
- Cardinaels, E and E, Labro, (2008), On the determinants of measurement error in time driven costing, **the accounting review**, Vol. 83, No 3, PP. 753 -756.
- Daneci-Patrau, D., C. E., Coca, (2017), Methodological considerations on the process of determining the target cost, **Economics, Management, and Financial Markets**, Vol. 12, No. 2, P. 129.
- Dimi, O. ( 2015), Target Costing Functions, **Revista Economica**, Vol. 67, No. 5, PP. 90-103..
- Elmaci, Orhan., (2014), A Model Proposal Concerning Balance Scorecard (BSC) Application Integrated with Resource Consumption Accounting (RCA) in Enterprise Performance Management, **International Journal of Organizational Leadership; Ardabil**, Vol. 3, No. 1, PP.1-7.
- Elshahat, Mohamed F., (2016), .Resource Consumption Accounting: the challenges and application obstacles, **International Journal of Business, Accounting, & Finance**, Vol. 10, Issue 1, PP. 103-125.
- Liping, Z., (2010), A novel cost management mode and framework for railway construction enterprises, **International Conference on advanced management science**, China, PP. 374-377.
- Maria, M. A., (2012), Cost measurement and cost management in target costing, Annals of the University of Oradea, **Economic Science Series**, Vol. 21 Issue 1, PP. 534-536.

- McNair, C. J., (2007), Beyond the boundaries: Future trends in cost management, **Journal of cost management**, Vol. 21, No. 1, PP. 10-21.
- Navissi, F., V. Sridharan, (2017), Determinants of Target Costing Adoption: A Research Note, **Journal of Management Accounting Research**, Vol. 29, No. 1, PP. 67–77.
- Thomas, C., Taylor, (2000), **Current Development in cost accounting and the Dynamic of economic**, Vol. 3, PP. 3-12.
- Toma, M., (2015), Target costing: Modern method of cost calculation and analysis in Romania, **Annals of the University of Oradea, Economic Science Series**, Vol. 24, Issue 2, P. 458.
- Yasukata, K., Yoshida, E., Yamada, I., Oura, K., (2013), A longitudinal case study of target cost management implementation at a shipbuilding company, **Journal of Accounting & Organizational Change**, Vol. 9 No. 4, P. 449.
- Yilmaz, Baki; Ceran, Mehmet Burak, (2017), The role of Resource Consumption Accounting (RCA) in organizational change and innovation, **Economics, Management & Financial Markets**, Vol. 12 Issue 2, P. 135.
- Zborovska, Olha M.; Halan, Olena Ye., (2017), **Functional cost analysis of the enterprise labor potential**, **Problems of Economy**, Issue 1, PP. 199-203 .